

LA APLICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Susana Sartorio Albalat*

Resumen

Este trabajo tiene por objeto analizar el ámbito de aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas, en especial, en materia de procedimientos de aplicación de los tributos. Partiendo de la ambigua formulación del artículo de dicha ley, se analiza el alcance de los distintos títulos competenciales invocados en dicho precepto a la luz de la jurisprudencia constitucional y atendiendo al diverso régimen jurídico aplicable a los tributos propios y a los tributos cedidos.

Palabras clave: Hacienda autonómica; Administración autonómica; procedimiento administrativo.

THE ENFORCEMENT OF THE GENERAL TAX LAW IN THE AUTONOMOUS COMMUNITIES

The purpose of this paper is to analyze the scope of enforcement of the General Tax Law in the autonomous communities, especially as regards the procedures for the allocation of taxes. Starting with the ambiguous formulation of the article of this law, we analyze the scope of the various powers invoked through this provision in the light of constitutional case law, while taking into account the various sets of legal rules that can be applied to taxes collected for use by the autonomous community and taxes ceded to the central government.

Key words: autonomous treasury department, autonomous administration, administrative procedure.

* Susana Sartorio Albalat, catedrática de derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona, Av. Diagonal, 684, 08034 Barcelona, sartorio@ub.edu.

Artículo recibido el 24.04.2015. Evaluación ciega: 6.05.2015 y 13.05.2015. Fecha de aceptación de la versión final: 28.05.2015.

Citación recomendada: SARTORIO ALBALAT, Susana. «La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas». *Revista catalana de dret públic*, núm. 50 (junio 2015), p. 57-74, DOI: [10.2436/20.8030.01.44](https://doi.org/10.2436/20.8030.01.44)

Sumario

1 Introducción

2 Tributos propios de las Comunidades Autónomas

2.1 Aplicación de las reglas de reparto competencial del artículo 149 de la Constitución en el marco de las relaciones entre la Hacienda del Estado y la Hacienda de las Comunidades Autónomas

2.2 La LGT como norma reguladora de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir

2.3 La Hacienda General

2.4 La competencia en materia de bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común

2.4.1 Alcance funcional y material de estas competencias

2.4.2 Procedimiento común especial y procedimientos especiales

3 Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas

1 Introducción

Este trabajo tiene por objeto analizar la incidencia de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre; en adelante, LGT) como fuente normativa reguladora de los diversos procedimientos de aplicación de los tributos que corresponden a las Comunidades Autónomas.

Como es sabido, en el esquema de distribución del poder tributario establecido en nuestro ordenamiento jurídico, las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias en materia de aplicación de los tributos, que se proyectan tanto sobre los tributos propios como sobre determinados tributos estatales cedidos.

A estas competencias se refieren tanto la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980, de 22 de septiembre; en adelante, LOFCA), como la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, LSF). Podría pensarse que las funciones inherentes a las competencias autonómicas en este ámbito se desenvuelven en un marco normativo claro y definido. A nuestro juicio, ello no es así, tal como se expondrá en este trabajo. Esta indefinición afecta a la delimitación del alcance de las competencias de las CCAA para aprobar sus propias leyes generales en materia tributaria. En otros términos, en el estado actual de desarrollo del poder tributario de las CCAA siguen suscitándose dudas acerca del alcance del poder normativo autonómico para aprobar leyes codificadoras que cumplan la función que, en relación con los tributos aplicados por el Estado, desempeña la Ley General Tributaria.

La cuestión que se aborda en este trabajo se plantea también por la vaguedad de los términos con que se delimita el ámbito de aplicación de la LGT a las CCAA.

El artículo 1 de la Ley General Tributaria dispone: «1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.^a, 8.^a, 14.^a y 18.^a de la Constitución. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco».

Dejando al margen las especialidades propias de los regímenes de convenio y concierto, el apartado 1.º del artículo 1 de la LGT tiene un doble contenido. Por una parte, acota la materia objeto de regulación, esto es, «los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español». Por otra, delimita su ámbito de aplicación, estableciendo su aplicación a todas las Administraciones tributarias «en virtud y con el alcance» que se deriva de los cuatro títulos competenciales indicados.

El precepto que analizamos se inscribe en un contexto en el que existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) acerca de la trascendencia de la selección de los títulos competenciales en los cuales se sustentan las normas estatales que pueden tener incidencia en las competencias autonómicas, ya sea porque sus preceptos son de aplicación directa por ampararse en una competencia exclusiva del Estado, ya sea porque la legislación estatal reviste el carácter de básica, correspondiendo a las CCAA la competencia para dictar normas de desarrollo o complemento de la misma. Desde esta perspectiva, lo primero que hay que señalar es que la LGT no cumple satisfactoriamente con los requisitos formales exigidos al respecto por el TC,¹ pues acumula diversos títulos competenciales con distinto alcance sin identificar los contenidos de la misma que corresponden a cada uno de dichos títulos competenciales.²

1 En este sentido véase la sentencia núm. 194/2004 de 10 noviembre (FJ 7).

2 Esta forma de proceder, que supone el empleo de una defectuosa técnica jurídica, se explica en este caso, según ha expresado Rodríguez Márquez, porque se «ha actuado de manera “defensiva”» ante un posible conflicto con las CCAA, invocando de la forma más genérica posible el mayor número de títulos competenciales. (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. «La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas». En: *Hacienda Autonómica y Local. III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario*. Santiago de Compostela: Tórculo Ediciones, 2003, p. 608.) Soler Roch interpreta el precepto en el sentido de que ha «ha prevalecido la opción consistente en aplicar la Ley en bloque a todos los niveles de Hacienda». (SOLER ROCH, María Teresa. «Reflexiones en torno a la Ley General Tributaria». En: *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, p. 115.) En los trabajos preparatorios del texto legal, ya se abogaba por identificar, mediante una disposición específica, aquellos preceptos que, por derivar de títulos competenciales exclusivos del Estado, son de aplicación directa y aquellos que constituyen preceptos básicos y que

El problema planteado sigue sin resolverse, a pesar de los años transcurridos desde la entrada en vigor de la LGT, pues el TC no se ha pronunciado al respecto al no haberse planteado ante el mismo controversia sobre esta cuestión en toda su dimensión. Por otra parte, como veremos, la jurisprudencia del TC no se ha pronunciado de forma categórica, al hilo de impugnaciones de aspectos concretos que inciden en el contenido de materias reguladas por la LGT.

Delimitado el ámbito en el cual se inscribe la cuestión que nos ocupa, debemos aclarar que no es objeto de este trabajo identificar los preceptos de la LGT que pueden encontrar apoyo en su aplicación a las CCAA en los diversos títulos competenciales. No se trata, pues, de hacer un análisis exhaustivo de todos los preceptos de la LGT a efectos de buscar su encaje en los diversos títulos competenciales invocados en el artículo 1. Nuestro propósito, como se ha indicado, es más limitado, pues se trata de analizar en qué medida las CCAA pueden regular con alcance general los procedimientos de aplicación de los tributos y, especialmente, los aspectos relativos a la gestión y la inspección.

Podría pensarse que, dado que nos hallamos ante una materia procedimental, es de aplicación el título competencial del artículo 149.1.18.^a de la Constitución española (en adelante, CE). Sin embargo, no es descartable que se esgrima la aplicación, también en este ámbito, de la competencia en materia de Hacienda General que, según establece el artículo 149.1.14.^a de la CE, corresponde en exclusiva al Estado. De ser así, quedaría excluida toda intervención normativa autonómica. En este punto, y dada la falta de pronunciamiento al respecto, mantienen toda su vigencia las diversas posiciones doctrinales que han justificado la aplicación de la LGT a las CCAA con fundamento en los diversos títulos competenciales aludidos en el artículo 1 de dicha Ley. Sobre este punto, a efectos metodológicos, hay que señalar que, aunque es muy numerosa la doctrina que ha analizado estos títulos competenciales, en la elaboración de este trabajo, hemos considerado más adecuado recoger únicamente aquellas aportaciones doctrinales que los han proyectado sobre la materia que constituye el objeto de este trabajo

A efectos sistemáticos, es preciso distinguir según se trate de tributos propios de las CCAA o de tributos cedidos cuya gestión se halla delegada a las mismas, atendiendo al diverso papel que corresponde al Estado y a las CCAA en relación con unos u otros.

2 Tributos propios de las Comunidades Autónomas

Como ya se ha señalado, el legislador invoca cuatro títulos competenciales con diverso alcance.

De inicio cabe descartar la incidencia en la cuestión que tratamos del título competencial referido a las normas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y determinación de las fuentes del derecho (art. 149.1.8.^a CE), porque la eventual regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos por las CCAA no incide en el mismo.

Centrándonos en los tres títulos competenciales restantes, se observa que, mientras que el contenido de la Ley vinculado a los títulos competenciales relativos a la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1.^a) y relativos a la Hacienda General (art. 149.1.14.^a) es de aplicación directa, el título competencial relativo a las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas atribuye al Estado la fijación de las bases, correspondiendo a las CCAA el desarrollo normativo de las mismas. En cuanto a la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común, aun tratándose de una competencia exclusiva estatal, presenta ciertas peculiaridades relativas a la extensión de la regulación que corresponde al Estado y también en cuanto a su relación con los procedimientos especiales *ratione materiae* y aquellos que se definen por razón de la potestad administrativa cuyo ejercicio regulan.

permiten su desarrollo o complemento por la normativa autonómica. Nos referimos al «Informe para la reforma de la Ley General Tributaria» emitido por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, de julio de 2001. Asimismo, el Consejo de Estado, ya advirtió sobre la necesidad de «hacer un esfuerzo por identificar cuál es el contenido de la Ley que ha de ser de aplicación común en todo el territorio o que en todo caso ha de revestir el carácter de legislación básica» (Dictamen 1403/2003, de 22 de mayo de 2003). A pesar de esta consideración formulada por el supremo órgano consultivo del Gobierno, el texto de proyecto de ley presentado a las Cortes incorporó esta ambigua formulación que, finalmente, al no ser objeto de enmienda en la tramitación del proyecto, se ha trasladado a la Ley.

2.1 Aplicación de las reglas de reparto competencial del artículo 149 de la Constitución en el marco de las relaciones entre la Hacienda del Estado y la Hacienda de las Comunidades Autónomas

En el contexto que hemos delimitado, al abordar el examen del alcance de los diversos títulos competenciales, se nos plantea una cuestión previa. Si entramos a analizar directamente el contenido y alcance de los mismos, estamos dando por sentado que la distribución de competencias derivada de los artículos 148 y 149 de la CE es trasladable al ámbito de las relaciones entre la Hacienda estatal y la Hacienda autonómica. Así parece entenderlo el legislador al circunscribir el ámbito de aplicación de la LGT en el marco de dichos preceptos constitucionales.

No obstante, aun considerando que dichos preceptos se proyectan en la materia, no podemos dejar de poner de manifiesto que se ha cuestionado la posibilidad de reconducir las relaciones entre la legislación estatal y la autonómica en esta materia a los esquemas de relación que derivan del artículo 149.1. 1.^a y 149.1.18.^a.

Así, en relación con dichos títulos competenciales se ha puesto de manifiesto por Ramallo³ que presentan un «problema [...] consistente en que en ambos casos la competencia estatal en la materia es sólo sobre “las bases” o “las condiciones básicas” [...], lo cual posibilitaría la aparición de Códigos Tributarios autonómicos de desarrollo de la Ley General Tributaria, aplicables a materias parciales —las desarrolladas precisamente por los Códigos autonómicos— y sólo para sus propios tributos». Ante esta posibilidad se constata que ni la CE, ni los Estatutos de Autonomía ni la LOFCA realizan asignación alguna para el desarrollo de dichas bases sobre procedimientos o funciones tributarias; y la conclusión que se alcanza es que no se puede amparar la competencia autonómica en la materia en el sistema de distribución derivado de los títulos competenciales mencionados que llevan a una competencia compartida de desarrollo por parte de la Comunidad Autónoma. Esta posición, se generaliza afirmando el mismo autor que «No consideramos que en materia tributaria pueda utilizarse el mecanismo constitucional del “núcleo básico” y del “desarrollo”. El reparto competencial en esta materia, el reparto vertical del poder tributario [...] arranca del artículo 133 de la Constitución».

Respecto de esta interpretación, que, de aceptarse, lleva a fundamentar la competencia del Estado únicamente en el artículo 149.1.14.^a, cabe señalar que, ciertamente, en el esquema constitucional de distribución del poder financiero, las CCAA pueden establecer sus propios tributos ejerciendo una competencia íntegra en el marco de lo establecido por la LOFCA, especialmente, respetando los límites que derivan del artículo 6.2. En otros términos, cuando las CCAA establecen sus propios tributos no están desarrollando una norma estatal, sino que están ejerciendo sus competencias en el ámbito delimitado por la LOFCA.

No obstante, esta reconducción del poder tributario de las CCAA exclusivamente a lo que derive de la competencia estatal en materia de Hacienda General contrasta con la interpretación que ha realizado el TC, en cuyos pronunciamientos se trasciende de la simple búsqueda literal de un título competencial en los artículos 148 y 149 de la CE. Así, en cuanto a la Hacienda autonómica, como ya señalara la STC 14/1986, de 31 de enero, « [...] atribuida al Estado la competencia exclusiva en materia de “Hacienda General” (149.1.14.^a de la C. E.), sin que figure en ningún momento entre las que puedan atribuirse a las Comunidades Autónomas la “Hacienda regional” o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (art. 148 de la C. E.), ello no es obstáculo a que deba admitirse que su hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades, [...] aun sin manifestación expresa incluida en el art. 148 de la C. E., del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma [...]» (FJ 2).

Siendo, pues, la Hacienda propia una competencia de las CCAA, el haz de poderes que en la misma confluyen no puede conducirse a un único esquema de distribución competencial. Así lo ha entendido el TC en la sentencia 233/1999 (FJ 4) al afirmar que «[...] En efecto, los arts. 133 y 142 CE no constituyen en sí mismos

³ RAMALLO MASSANET, Juan. «Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 67 (1993), p. 113.

título competencial alguno a favor del Estado, sino que presuponen la competencia estatal sobre la materia en virtud de los títulos del art. 149.1 CE reseñados». Cabe señalar que los títulos competenciales «reseñados» son los que derivan del artículo 149.1.14.^a y 18.^a de la CE.

La consecuencia que se extrae de esta construcción es que, incluyéndose la Hacienda del Estado dentro de la competencia estatal sobre Hacienda General, la primera tiene su correlato en la competencia autonómica sobre la propia Hacienda,⁴ y que el hecho de que, dentro de la Hacienda General, en su vertiente no «reflexiva», es decir, en aquello que excede de la Hacienda del Estado, sea una competencia exclusiva estatal no significa que desplace a otros títulos competenciales que pueden establecer un esquema de atribución de competencias diferente al que dimana de la exclusividad del artículo 149.1.14.^a de la CE. Por ello, y como hemos visto y tal como resalta el TC, el análisis de las normas que integran el bloque de la constitucionalidad en esta materia no puede realizarse buscando, en la literalidad de los preceptos, expresas atribuciones competenciales, sino que estas también pueden derivar de otros preceptos constitucionales y estatutarios con los cuales deben interpretarse, de forma sistemática, en la medida en que regulen materias vinculadas a los diversos aspectos que integran el poder tributario.

2.2 La LGT como norma reguladora de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir

De la exposición de motivos de la LGT se desprende que la invocación del artículo 149.1.1.^a de la CE enlaza con la consagración del deber de contribuir como un deber constitucional, siendo precisamente esta relevancia constitucional la que habilita al Estado para aprobar una ley aplicable a todos los niveles de Hacienda.⁵

En la doctrina, la justificación de la competencia estatal en el artículo 149.1.1.^a ha sido sostenida por Soler Roch.⁶ Desde esta posición, se considera que este título competencial ampararía la aplicación de la LGT a los diversos niveles de Hacienda porque esta ley debería responder «[...] a un concepto de ley básica o ley marco que no impida el desarrollo normativo por parte de los entes territoriales en el ejercicio de su autonomía financiera». En congruencia con este planteamiento, el contenido cuya regulación estatal y aplicación a todas las CCAA garantiza la igualdad de los ciudadanos en el cumplimiento del deber de contribuir alcanza a «los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria (sujetos, objetos y cuantificación)», así como determinados aspectos procedimentales relativos a la aplicación de los tributos. Entre estos últimos se incluyen, a título ejemplificativo, «los sistemas de determinación de la base imponible, el régimen jurídico de la prescripción, el orden de prelación en el embargo de bienes o el régimen de infracciones y sanciones».

Sin llegar a descartar la posible incidencia de este título competencial en alguna de las disposiciones contenidas en la LGT, su proyección en materia procedimental nos parece más que dudosa. Si nos atenemos a la justificación de la invocación de este precepto constitucional que aparece en la memoria del proyecto de ley,⁷ se constata que no se vincula al deber de contribuir, sino a los derechos constitucionales que pueden resultar afectados por la regulación de este deber en la LGT. Así, la memoria cita la STC 195/1994 (FJ 3), en cuanto se refiere a la inconstitucionalidad de la inclusión, en leyes de presupuestos generales del Estado, de preceptos que «afectan al régimen general de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos» y que «afectando además a derechos constitucionalmente reconocidos, distintos del de propiedad, como puede ser en este caso el de la intimidad personal y familiar» se considera que «desbordan la función constitucionalmente reservada a este tipo de leyes y vulneran el art. 134.2 CE».

4 A título de ejemplo, cabe mencionar el artículo 202.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

5 En la exposición de motivos se dice: «esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto para las siguientes materias: 1.^a, en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir [...]».

6 SOLER ROCH, María Teresa. «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda». *Crónica Tributaria*, núm. 59 (1989), p. 119 y ss. En relación con la vigente LGT, la misma autora entiende que este es el título competencial «más adecuado para justificar una regulación armonizada del régimen jurídico general de los tributos» («Las prestaciones accesorias en la nueva Ley General Tributaria»). En: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, 2005, p. 395.

7 Véase MANTERO SÁENZ, Alfonso.; Giménez-Reyna Rodríguez, Enrique. (coords.). *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*. Barcelona: AEDAF, 2005, p. 28 y ss.

Como puede observarse, la referencia a la incidencia del artículo 149.1.1.^a de la CE se enmarca en el contenido de las potestades administrativas vinculado a la forma de atribución de las mismas a la Administración, no dentro del procedimiento mediante el cual se ejerce la potestad legalmente atribuida. Por ello, podemos concluir que el precepto constitucional, en su proyección en la ordenación de los tributos, se mueve en un ámbito distinto del que ahora nos ocupa.

Por otra parte, como ha señalado el TC, se trata de un título competencial estatal horizontal cuyo ámbito de aplicación ha quedado delimitado en la STC 61/1997 al señalar que « [...] es de advertir que la “materia” sobre la que recae o proyecta son los derechos constitucionales en sentido estricto, así como los deberes básicos. Ahora bien, las condiciones básicas que garantizan la igualdad se predicen de los derechos y deberes constitucionales en sí mismos considerados, no de los sectores materiales en los que estos se insertan y, en consecuencia, el art. 149.1.1.^a de la CE sólo presta cobertura a aquellas condiciones que guarden una estrecha relación, directa e inmediata, con los derechos que la Constitución reconoce. De lo contrario, dada la fuerza expansiva de los derechos y la función fundamentadora de todo el ordenamiento jurídico que estos tienen atribuida (art. 10.1 CE), quedaría desbordado el ámbito y sentido del artículo 149.1.1.^a de la CE, que no puede operar como una especie de título horizontal, capaz de introducirse en cualquier materia o sector del ordenamiento por el mero hecho de que pudieran ser reconducibles, siquiera sea remotamente, hacia un derecho o deber constitucional» (FJ 7 b).

De acuerdo con lo expuesto, entendemos que las materias procedimentales reguladas por la LGT, lógicamente guardan conexión con el deber constitucional de contribuir; sin embargo, esta conexión no es tan directa e inmediata como para atraer a este título competencial materias que hallan más próximas a títulos competenciales más específicos, los cuales, según la doctrina del TC prevalecen.⁸

La aplicación de esta interpretación obliga a indagar sobre la existencia de otros títulos competenciales más específicos a efectos de fundamentar la competencia autonómica sobre la materia que nos ocupa.

2.3 La Hacienda General

El artículo 149.1.14.^a configura la Hacienda General como una competencia exclusiva del Estado y, en consecuencia, en las materias objeto de la misma excluye la intervención de las CCAA.

De la exposición de motivos de la LGT podría desprenderse que no todo su contenido se reconduce a este título competencial, porque vincula al mismo «los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario».

Esta referencia, sin embargo, no aporta elementos de juicio con un mínimo de concreción y seguridad porque, por una parte, no es posible identificar con total certeza, en la sistemática de la LGT, la ordenación de contenidos que formula el preámbulo.

Así, en cuanto a los conceptos, parece que se está refiriendo a los relativos a la estructura de la relación jurídico-tributaria,⁹ de modo similar a lo establecido en la Ley 25/2003, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (art. 7), y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (art. 3).¹⁰ A mi juicio, no parece discutible la necesidad de que, en el ejercicio de la potestad normativa en materia tributaria, todas las Comunidades Autónomas utilicen una terminología común. Sin embargo, aunque ello sea así, abarca un contenido parcial y limitado de la LGT.

8 En este sentido, con acierto a nuestro juicio, se ha puesto de manifiesto por Palao que «no parece lógico afirmar que las normas contenidas en la LGT, en su mayor parte de contenido procedimental, afectan a la igualdad de todos los españoles ante la ley mientras que no lo hacen las normas sustantivas de los tributos propios, de las que derivan diferencias de carga tributaria entre los ciudadanos de unas y otras Comunidades Autónomas». Como el mismo autor afirma, la autonomía financiera respecto de los elementos materiales de su Hacienda se extiende también a los aspectos procedimentales. (PALAO TABOADA, Carlos. «La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma». *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 100 (1998), p. 543.) Sobre la concurrencia de este título competencial con otros más específicos véase la STC 170/2014 (FJ 4 b).

9 En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo.; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. en *Comentario sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*. CEF, 2004 p. 27.

10 Ambos preceptos, relativos a los criterios de armonización, establecen que la elaboración de la normativa tributaria al amparo de estos regímenes, se adecuará a la Ley General Tributaria «en cuanto a terminología y conceptos».

Respecto de los principios, el artículo 3 de la LGT formula un conjunto de principios relativos a la ordenación y aplicación del sistema tributario. Los principios de ordenación presiden la actividad normativa en materia tributaria y, atendiendo al contenido de los mismos según la formulación del artículo 3 de la LGT, no son más que el trasunto de los principios de justicia tributaria que establece el artículo 31.1 de la CE. Por lo demás, cabe observar que son principios dirigidos a la ordenación sustantiva de los tributos, no la ordenación de los aspectos procedimentales o de aplicación de los mismos. En cuanto a los principios de aplicación del sistema tributario, cabe señalar que no inciden en el ámbito normativo, sino que van dirigidos a orientar la actividad de las diversas Administraciones Tributarias con competencias en la aplicación de los tributos.

Por último, se refiere la exposición de motivos a las «normas básicas del sistema tributario». Aunque la referencia al carácter básico de las normas pueda llevar a pensar en una incorrección, dado que la competencia estatal establecida en el artículo 149.1.14.^a no responde al esquema de bases estatales con desarrollo por parte de las CCAA, también puede interpretarse en el sentido de que el carácter básico no se está empleando en el sentido técnico-jurídico mencionado, sino en el sentido de «lo fundamental y básico», es decir como «el núcleo esencial y primario» de las otras Haciendas públicas, dado que la Hacienda General no incluye únicamente la Hacienda del Estado.¹¹ No es difícil advertir, a nuestro juicio, que, aun matizando la referencia a las normas básicas, la cuestión subsiste, pues queda por determinar cuál es el contenido de este núcleo fundamental o esencial de las Haciendas autonómicas que se formula según la exposición de motivos «en el marco de la Hacienda General».

Vistos los escasos resultados que aporta el contenido del preámbulo de la ley y la referencia al marco de la Hacienda General, podemos intentar indagar cuál es el ámbito de la LGT que responde a este título competencial, teniendo en cuenta que el TC no se ha pronunciado al respecto de forma que quepa inferir de sus pronunciamientos una orientación clara acerca de los contenidos de la norma subsumibles en esta materia.

La doctrina del TC sobre la «Hacienda General» aparece sintetizada en la STC 130/2013, de 4 de junio (FJ 5), señalando que «[...] que este título sobre la hacienda general permite el [al] Estado regular íntegramente su propia hacienda, así como establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación y para subvenir a su suficiencia (STC 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 4). En efecto, como hemos tenido ya ocasión de señalar, el art. 149.1.14 CE “no es obstáculo para que deba admitirse que la Hacienda privativa de las Comunidades Autónomas ‘es materia propia de dichas Comunidades’” (SSTC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2 y 192/2000, de 13 de julio, FJ 6), pues la organización de la propia hacienda “es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica” (STC 14/1986, FJ 2). Ahora bien, por otra parte, ello no ha sido obstáculo tampoco para que del art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133 y 157.3 CE, hayamos deducido que el Estado no es sólo competente para regular sus propios tributos, “sino también el marco general de todo el sistema tributario” (STC 192/2000, FJ 6) y los principios generales comunes del mismo (STC 116/1994, de 18 de abril), pues ello se considera plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas (STC 19/1987, de 17 de febrero)».

A mi juicio, intentar extraer de estos pronunciamientos la competencia exclusiva estatal para regular los aspectos procedimentales de los tributos propios de las CCAA, por ser estos materia propia de la Hacienda General, responde más al voluntarismo del intérprete que a un criterio que pueda desprenderse de dichos pronunciamientos.

La amplitud y, sobre todo, la vaguedad de las expresiones «instituciones comunes», «marco general de todo el sistema tributario» y «principios generales comunes del mismo» permiten un amplio margen de interpretación que, entiendo, debe ser acotado atendiendo a las materias controvertidas que han dado lugar a la doctrina del TC. En este sentido, los pronunciamientos que se recogen en las SSTC, citadas a modo de síntesis, se refieren a las Haciendas Locales, a los tributos cedidos y a la posible modificación de tributos

¹¹ Este sentido de la Hacienda General en relación con las otras Haciendas (autonómicas y locales) ha sido formulado por Ferreiro, de quien tomamos las expresiones entrecomilladas que aparecen en el texto. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español : Instituciones*. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 73.

forales o autonómicos por leyes de presupuestos sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva. Es decir, a materias que nada tienen que ver con la aplicación de los tributos propios de las CCAA.

A ello hay que añadir que, en los supuestos en que se ha planteado directamente la constitucionalidad de la regulación de alguna materia propia de la LGT, el TC ha resuelto invocando otros títulos competenciales. Nos referimos a la STC 14/1986, de 31 de enero, relativa al recurso de inconstitucionalidad promovido contra la ley del Parlamento Vasco que regula los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. De este pronunciamiento es importante destacar que el TC admite que una ley de estas características no invade la competencia estatal en materia de Hacienda General; concretamente, se declara que «[...] cabría decir que es difícil sostener que la norma del art. 149.1.14 de la C. E. atributiva de competencia exclusiva estatal en la materia de “Hacienda General”, veda toda posibilidad a las Comunidades Autónomas para emitir disposiciones de la índole y sobre la materia de la que deriva este proceso [...]» (FJ 2).¹² Es más, el TC considera que «Es difícil sostener que el contenido de los mencionados artículos de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, así como de aquellos otros impugnados relativos a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas o a la forma de las sociedades, quede inserto en las previsiones de los artículos 156 y siguientes de la C E, referidos esencialmente a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas cuyo ejercicio ha sido regulado por la LOFCA. Se trata, más bien, de materias cuyas reglas competenciales específicas, como podrá verse en los fundamentos siguientes, aparecen establecidas en distintos apartados del artículo 149 de la CE, lo que explica que ambas partes, como hemos visto anteriormente, consideren que han de respetarse determinadas normas básicas estatales» (FJ 3). Excluida, pues, la incidencia del artículo 149.1.14.^a de la CE, el TC toma, como título competencial aplicable para decidir sobre la competencia autonómica para la determinación cuantitativa del interés de demora, la regulación de la interrupción de los plazos de prescripción de los derechos de naturaleza pública y las garantías del crédito tributario, el previsto en el artículo 149.1.18.^a relativo a las bases de régimen jurídico de las Administraciones Públicas a fin de garantizar un tratamiento común a los administrados.¹³ Como puede verse, y haciendo abstracción de los concretos preceptos impugnados, el TC reconduce materias propias de la LGT no a la Hacienda General, sino a un título más específico, con lo cual indirectamente está acotando qué materias no se consideran Hacienda General.

Si de la Constitución pasamos al análisis del resto de disposiciones que integran el bloque de la constitucionalidad, tampoco puede concluirse que estas aporten argumentos claros en favor de la subsunción de la materia que nos ocupa dentro de la competencia estatal en materia de Hacienda General.

Del análisis conjunto de los artículos 17 y 19 de la LOFCA¹⁴ se desprende que se reconoce la competencia de las CCAA para realizar las actuaciones relativas a la aplicación de sus tributos propios. Sin embargo, en materia de fuentes normativas no se pronuncia sobre el marco normativo general al cual quedan sujetas dichas actuaciones, puesto que únicamente se refiere a las normas de creación de sus propios tributos y a los reglamentos generales de los mismos. Los Estatutos de Autonomía tampoco se refieren a esta competencia.

¹² En este sentido menciona las leyes catalana y andaluza reguladoras de su Hacienda Pública, y ello porque entran dentro del ámbito competencial que les corresponde en relación con su «hacienda privativa» y esta incluye tanto la vertiente del gasto como la de los ingresos, entre los cuales figuran los tributos propios de las CCAA.

¹³ Fundamentos jurídicos 11, 12 y 14.

¹⁴ El artículo 17 de la LOFCA establece «Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos. b) El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. c) El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos. d) El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los tributos del Estado. e) Las operaciones de crédito concertadas por la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo establecido en el artículo decimocuarto de la presente Ley. f) El régimen jurídico del patrimonio de las Comunidades Autónomas en el marco de la legislación básica del Estado. g) Los Reglamentos Generales de sus propios tributos. h) Las demás funciones o competencias que le atribuyan las Leyes». El artículo 19.1 de la LOFCA dispone, en materia de tributos propios, «1. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo».

El silencio de estas normas integradas en el bloque de la constitucionalidad puede ser interpretado como una exclusión de la competencia de las CCAA en la materia.¹⁵

Al respecto cabe observar, en primer lugar, que con esta interpretación se atribuye a la LOFCA una función de atribución de competencias de forma aislada respecto del resto del ordenamiento. Ante esta forma de entender la falta de mención de la normativa aplicable con carácter general a los procedimientos de aplicación de los tributos propios de la Comunidad Autónoma cabe decir que la doctrina del TC no ha hecho esta interpretación excluyente de la incidencia de otras normas en la regulación de las instituciones autonómicas, en este caso, los tributos. Así, el TC, en la sentencia 3/2003 de 16 enero (FJ 6), con criterio que entendemos también aplicable a los tributos, ha entendido que «la regulación aplicable a las instituciones autonómicas —en este caso, al presupuesto de la Comunidad Autónoma del País Vasco—, no es *sólo*¹⁶ la contenida en sus respectivos Estatutos de Autonomía, en las Leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubiesen dictado para delimitar las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas (singularmente la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas) y en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas, sino también, “por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado entendido en sentido amplio” [...]

En segundo lugar, la letra *h*) del artículo 17 de la LOFCA establece que las CCAA regularán «Las demás funciones o competencias que le atribuyan las Leyes». Como puede observarse, la LOFCA no dice que regularán exclusivamente las funciones o competencias que ella misma determina, sino que formula una cláusula general que pone de manifiesto que no se agota en ella toda la regulación de las materias que pueden tener incidencia en la Hacienda autonómica. Por ello esta cláusula de cierre pone de manifiesto, a mi juicio, que el legislador es consciente de la incidencia que en la Hacienda de las Comunidades Autónomas pueden tener otros aspectos que cabe pensar no se regulan en la LOFCA porque no se considera materia propia de la misma ni, por tanto, Hacienda General, dada la vinculación que el TC establece entre este título competencial y las materias propias de la LOFCA según el artículo 157.3 de la CE.¹⁷ Lógicamente, estas otras materias que pueden regular las CCAA han de ser establecidas por las leyes; leyes que, en el contexto de una norma delimitadora de competencias financieras entre el Estado y las CCAA, han de fundamentarse en otro título competencial distinto, pues, si fuera el mismo que fundamenta la LOFCA, la norma no tendría sentido porque deberían incorporarse a la propia Ley Orgánica.

2.4 La competencia en materia de bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común

2.4.1 Alcance funcional y material de estas competencias

Siguiendo la sistemática aplicada al análisis de los diversos títulos competenciales que invoca el artículo 1 de la LGT, tomaremos como primer elemento de interpretación los trabajos preparatorios de la ley, así como su exposición de motivos, para luego examinar el alcance de las competencias estatales en la materia.

¹⁵ En este sentido, Olivera Massó ha señalado que el artículo 19.1 de la LOFCA en ningún caso «les habilita para regular libremente el procedimiento administrativo por el cual se hará efectivo el tributo propio del Ente autonómico». A juicio del autor, «El Estado puede establecer en virtud de su competencia de Hacienda General, en la acepción de hacienda funcional, los procedimientos administrativos tributarios y financieros de las Administraciones Públicas, dentro del respeto a los principios de procedimiento administrativo común. A su vez, tales procedimientos especiales regulados por el Estado en virtud de su competencia sobre la Hacienda General, podrán ser objeto de ciertas especialidades introducidas por las Comunidades Autónomas por razón de las singularidades de su organización o de su propio sistema tributario o presupuestario» (Olivera Massó, P.: «Los conceptos constitucionales de Hacienda General, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado». *Crónica Tributaria*, núm. 71 [1994], p. 118). En la misma orientación se inscribe la posición de Ramallo al poner de manifiesto que entre la lista de competencias del artículo 17 de la LOFCA no se contiene ninguna competencia para legislar los principios o procedimientos de aplicación de los tributos (ob. cit., p. 106).

¹⁶ La cursiva es nuestra.

¹⁷ Dicha vinculación aparece expresada en la STC 192/2000 en los siguientes términos: «[...] En definitiva, la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado» (FJ 6).

El Informe de la Comisión no aporta elementos relevantes para delimitar los contenidos ubicados en estos títulos competenciales, pues únicamente se refiere a la STC 14/1986 y se hace eco de la posición de un sector doctrinal que considera que este precepto constitucional no es adecuado en materia tributaria, pues la regulación de los tributos no admite, en muchos casos, la diferencia entre bases y desarrollo.

La memoria que acompañó al proyecto de ley manifiesta que «[...] dado que en la nueva Ley se produce una sustancial aproximación de la regulación tributaria al procedimiento administrativo común, es claro que cuando el legislador tributario regula esta materia lo está haciendo en desarrollo del mismo título competencial que fundamenta la propia Ley 30/1992, no pudiendo ser la disposición adicional quinta de esta Ley un cheque en blanco para que las CCAA regulen libremente en el ámbito tributario».

La exposición de motivos de la LGT establece un enlace directo entre la invocación del artículo 149.1.18.^a de la CE y la adaptación a las especialidades del ámbito tributario de la regulación del procedimiento común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones Tributarias. En relación con el título III de la ley relativo a la aplicación de los tributos, se dice que «[...] las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de “Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios” van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común. En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta Ley».

La lectura de los párrafos anteriores suscita una primera cuestión y es que la invocación del artículo 149.1.18.^a de la CE aparece circunscrita a la competencia en materia de procedimiento administrativo común, mientras que el precepto constitucional contempla dos competencias, la relativa al procedimiento administrativo común y la relativa al régimen jurídico de las Administraciones Públicas; competencias que tienen un contenido material y funcional distinto.

En cuanto al alcance funcional de dichas competencias, la diferenciación estriba en que, en materia de régimen jurídico de las Administraciones Públicas, la competencia estatal se refiere a las bases, con lo cual permite a las CCAA dictar sus propias normas siempre que se ajusten a las bases estatales. La competencia en materia de procedimiento administrativo común, en cambio, se configura como una competencia normativa plena y exclusiva del Estado. A pesar de este distinto alcance, existe un punto de conexión entre ambas competencias estatales. Así, y sin perjuicio de otras finalidades que puedan atribuirse a la regulación del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, la finalidad u objetivo fundamental del mismo es «garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones Públicas». Y a esta finalidad responde también la atribución en exclusiva al Estado de la competencia en materia de «procedimiento administrativo común», tal como se desprende, entre otras, de la STC 130/2013 (FJ 6). Con ello, obviamente, no se confunde un título con otro, sino que ambos tienen una finalidad común en los respectivos ámbitos materiales que sí aparecen diferenciados y respecto de los cuales se pretende este tratamiento común.

El contenido material de la competencia en materia de procedimiento administrativo común aparece sintetizado en la STC 166/2014, donde se señala que «[...] “[e]l adjetivo ‘común’ que la Constitución utiliza lleva a entender que lo que el precepto constitucional ha querido reservar en exclusiva al Estado es la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo señaladamente las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento. Ahora bien, sin perjuicio del obligado respeto a esos principios y reglas del ‘procedimiento administrativo común’, que en la actualidad se encuentran en las Leyes generales sobre la materia —lo que

garantiza un tratamiento asimismo común de los administrados ante todas las Administraciones públicas, como exige el propio art. 149.1.18— [...]» (FJ 4).

En cuanto a la competencia en materia de régimen jurídico de las Administraciones Públicas, la doctrina del TC, sintetizada en la STC 130/2013 (FJ 6), la identifica con «[...] [los] principios y reglas básicas sobre aspectos organizativos y de funcionamiento de todas las Administraciones públicas. [...] En la misma Sentencia precisamos que el Tribunal ha incluido en esta materia “la regulación de la composición, estructura y competencias de los órganos de las Administraciones públicas (STC 32/1981, fundamento jurídico 6), la organización de todas las Administraciones públicas (STC 76/1983, fundamento jurídico 38), los aspectos organizativos e institucionales de esas Administraciones (STC 214/1989) o la composición, funcionamiento y organización de las mismas (STC 35/1982)” (STC 50/1999, FJ 3), debiendo aclararse ahora que dentro del concepto de “funcionamiento” se incardinan las actividades jurídicas típicas a través de las cuales las Administraciones públicas desarrollan su función constitucional de satisfacción de los intereses generales (art. 103.1 CE)».

Atendiendo al contenido de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos, puede considerarse que, de los dos títulos competenciales que contempla el artículo 149.1.18.^a, el que con mayor precisión encaja en la materia es el relativo al procedimiento administrativo común que atribuye al Estado una competencia normativa plena y exclusiva a fin de garantizar un tratamiento común a los administrados ante todas las Administraciones públicas.¹⁸ En efecto, si se observan las normas del título III de la LGT relativo a la aplicación de los tributos, se constata que en él se regulan procedimientos tributarios y no tanto aspectos organizativos de la Administración Tributaria integrantes de su régimen jurídico. En otros términos, aun cuando en el mismo se contienen normas de autoorganización, predominan en él las normas relativas a la forma de ejercicio de un tipo de actividad administrativa. Por ello, entendemos que no plantea objeciones el enlace entre esta regulación y la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo. Por otra parte, la identificación de materias propias del procedimiento administrativo común implica que su ámbito de aplicación vendrá determinado por la extensión que el legislador estatal haya considerado necesario dar a su regulación. No podemos olvidar que a quien en primer lugar corresponde fijar el alcance de la normativa dictada en ejercicio de la competencia exclusiva es al propio Estado, sin perjuicio de la labor que corresponde al TC como máximo intérprete de la Constitución a la hora de determinar si el Estado invade las competencias autonómicas en este ámbito. En este sentido, el TC ha puesto de manifiesto que, para delimitar el ámbito de la competencia estatal en materia de procedimiento administrativo común, no es suficiente que la norma de contraste esté incluida en una ley estatal aprobada en ejercicio de esta competencia, porque «por este camino bastaría con que el Estado incluyese cualquier norma de procedimiento administrativo en esa concreta ley para que este Tribunal debiera entender automáticamente que la misma está amparada por la competencia prevista en el art. 149.1.18.^a CE, haciendo supuesto de la cuestión. Cuando es claro que lo que debe dilucidarse es si con esa concreta norma el Estado estaba actuando una competencia propia —la de regular el procedimiento administrativo común— o si, por el contrario, con ese amparo estaba en realidad actuando extramuros de su ámbito competencial e invadiendo el ajeno reservado a las Comunidades Autónomas» (STC 166/2014, FJ 4).

¹⁸ En la doctrina, Palao parece amparar en este título competencial la posibilidad de que las CCAA regulen los aspectos de procedimiento aunque vinculada a las facultades de autoorganización de las Administraciones Públicas, en este caso, las autonómicas. Entiende el autor que «los procedimientos mediante los cuales se ejercitan las competencias de gestión tributaria, en el sentido amplio de esta expresión, entra dentro de las facultades de autoorganización de las Administraciones Públicas» (ob. cit., p. 540). También se pronuncian en favor de este título competencial Rodríguez Márquez y Ramos Prieto. El primer autor citado, recogiendo la justificación de la invocación de este título competencial que formula la exposición de motivos de la Ley —que, como se ha dicho, es la adaptación de las especialidades de los procedimientos tributarios a la regulación del procedimiento común, así como la finalidad de esta aproximación, que enlaza directamente con el fundamento de la atribución de esta competencia exclusiva al Estado, es decir, la garantía de un tratamiento similar ante todas las Administraciones Públicas (en este caso, tributarias)— considera que conseguido este objetivo «las CCAA deben tener libertad para configurar los procedimientos tributarios de manera coherente con su organización administrativa, así como para regularlos de manera que consideren más conveniente en aras a la eficacia administrativa y de la mejor realización, en su territorio y respecto de sus tributos, del deber constitucional de contribuir» (ob. cit., p. 6190 y ss). Asimismo, Ramos Prieto, Jesús. *El sistema tributario en el Estado autonómico: Análisis a la luz del Estatuto de Autonomía para Andalucía de 2007 y de la reforma de la financiación autonómica de 2009*. Sevilla: Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces, 2012, p. 395 y ss.

2.4.2 Procedimiento común especial y procedimientos especiales

Podría pensarse que las anteriores consideraciones ponen fin, en el ámbito de este trabajo, a la cuestión que nos ocupa. No es así, pues, para acabar de completar la argumentación, es preciso hacer referencia a una cuestión que también se ha planteado en el análisis de las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de procedimientos tributarios.

La STC 227/1988 (FJ 32) representó un paso importante en la delimitación de las competencias estatales respecto de las autonómicas en materia de procedimientos al vincular la competencia para regular el procedimiento con la competencia por razón de la materia, introduciendo la distinción entre procedimiento administrativo común y procedimiento especial por razón de la materia.¹⁹

Partiendo de esta diferenciación, se ha cuestionado, en el ámbito del debate acerca de las competencias autonómicas para aprobar una norma que cumpla funciones análogas a las de la LGT en materia de aplicación de sus tributos, la posibilidad de considerar los procedimientos regulados en dicha norma como procedimientos especiales.

Sobre esta cuestión, ha señalado Ramallo²⁰ que «las dos razones que se acaban de exponer (refiriéndose a los argumentos del TC) —y sin entrar en la discusión de si el procedimiento tributario es un procedimiento especial “*ratione materiae*”— a nuestro entender no afectan a la aplicación de los tributos propios, autonómicos o locales, por cuanto si bien el procedimiento tributario pudiera, en su caso, ser considerado un procedimiento especial, no se puede mantener, a nuestro entender, que el procedimiento tributario autonómico sea un procedimiento especial en relación al procedimiento tributario estatal». El autor basa su opinión en la identidad de los principios constitucionales aplicables, así como de la estructura de la norma tributaria y los elementos de la relación jurídica que de ella deriva. En cuanto a la segunda razón aducida por el TC, es decir, la paralización de la acción administrativa autonómica, se afirma que «no tiene sentido por cuanto de los que estamos tratando es de aplicar un mismo y único cuerpo legal a los tres órdenes jurídicos (estatal, autonómico y local) y no que el Estado elabore unas normas de procedimiento específicas para ser aplicadas por las Comunidades Autónomas».²¹ En la misma línea se inscribe la posición de Olivera Massó al indicar que «[...] En conclusión, puede afirmarse de conformidad con la doctrina constitucional que, sin perjuicio de los principios comunes del procedimiento administrativo a que se refiere el art. 149.1.18 C.E., el Estado está habilitado para establecer procedimientos administrativos especiales de intervención en una materia determinada cuando se ostente sobre la misma competencia legislativa. En el caso de los procedimientos tributarios y financieros, la competencia del Estado para fijar los mismos vendría dada por el título competencial Hacienda General (art. 149.1.14 C.E.). A su vez, estos procedimientos serían “generales o comunes” respecto de las Comunidades Autónomas, de forma que éstas estaría facultadas a introducir las especialidades derivadas de su propia estructura orgánica o de sus propias figuras tributarias o presupuestarias».

La conclusión que deriva de estas construcciones se concreta en el reconocimiento de un único procedimiento común, que sería el regulado en la LGT, y los procedimientos especiales serían los vinculados a cada tributo autonómico en particular, sin que entre la norma estatal y la norma autonómica fuera posible la interposición de una norma general autonómica en el ámbito del procedimiento.

¹⁹ «La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que esta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración. Así lo impone la lógica de la acción administrativa, dado que el procedimiento no es sino la forma de llevarla a cabo conforme a Derecho. De lo contrario, es decir, si las competencias sobre el régimen sustantivo de la actividad y sobre el correspondiente procedimiento hubieran de quedar separadas, de modo que al Estado correspondieran en todo caso estas últimas, se llegaría al absurdo resultado de permitir que el Estado pudiera condicionar el ejercicio de la acción administrativa autonómica mediante la regulación en detalle de cada procedimiento especial, o paralizar incluso el desempeño de los cometidos propios de las Administraciones autonómicas si no dicta las normas de procedimiento aplicables en cada caso. En consecuencia, cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias».

²⁰ Ob. cit., p. 120.

²¹ Ob. cit., p. 117.

Frente a esta interpretación entendemos que existen buenas razones para considerar que la doctrina del TC en materia de delimitación de los ámbitos que corresponden al procedimiento común y a los procedimientos especiales por razón de la materia no niega la posibilidad de dicha interposición de la norma general autonómica.

A esta cuestión se ha referido la STC 130/2013, de 4 de junio relativa a la Ley General de Subvenciones, admitiendo la existencia «de un procedimiento administrativo común singular en función de la forma de actividad administrativa». La Ley General de Subvenciones «no regula un procedimiento administrativo especial *ratione materiae* y es, por tanto, en principio, y siempre que el Estado, en su regulación, se mueva dentro de los límites de su esfera competencial, compatible con la existencia de regulaciones especiales *ratione materiae* de los procedimientos de otorgamiento de subvenciones en determinados campos de actividad (agricultura, medio ambiente, asistencia social...), que corresponderá establecer bien al Estado, bien a las Comunidades Autónomas, en función de la distribución de competencias prevista para cada sector concreto en la Constitución» (FJ 8).

Si trasladamos este razonamiento al ámbito de los tributos, no cabe duda de que la LGT puede caracterizarse como una ley que regula unos procedimientos comunes singulares por razón de las potestades administrativas cuyo ejercicio se vehicula a través de los mismos. Se trata de la regulación de unos procedimientos que atienden a un tipo de actividad administrativa como es la aplicación de los tributos. En nuestro ámbito, no se discute la competencia estatal, que es lo que se cuestiona en el recurso de inconstitucionalidad resuelto por la citada sentencia, pero si la hemos traído a colación, es porque aporta elementos de juicio relevantes a efectos de establecer las relaciones entre dichos procedimientos comunes singulares y los procedimientos especiales *ratione materiae*. Los primeros se caracterizan por oposición a los segundos, según se indica en la misma sentencia, porque «El procedimiento [...] regulado desde una perspectiva general o abstracta no es, pues, un procedimiento especial *ratione materiae*, porque prescinde de toda previsión específica que atienda a las características de un determinado sector o materia (agricultura, urbanismo, asistencia social...) y responde única y exclusivamente a las singularidades de un determinado tipo de actividad de las Administraciones públicas» (FJ 8). El mismo razonamiento es aplicable a la regulación general y abstracta de los procedimientos tributarios, de lo cual cabe deducir que las relaciones entre la LGT y las leyes generales que puedan dictar las CCAA en materia tributaria no son subsumibles dentro del esquema de procedimiento común singular y procedimiento especial por razón de la materia. Este tipo de relación, en cambio, sí es la que puede establecerse, tanto en el ámbito estatal como autonómico, entre las respectivas leyes generales y las normas de procedimiento contenidas en las leyes y reglamentos que regulan cada tributo en particular.

Asimismo, es importante destacar que las normas de «procedimiento común especial o singular» contenidas en la ley hallan su base, según el TC, en la competencia estatal establecida en materia de procedimiento administrativo común. Y ello, aunque este precepto constitucional no incluya mención expresa alguna al respecto. En palabras del TC, «Por otra parte, es evidente [...] que, efectivamente, el art. 149.1.18 CE no confiere expresamente un título competencial al Estado para la regulación de las subvenciones como lo hace respecto a las expropiaciones forzosas, los contratos y concesiones o la responsabilidad patrimonial». Aquí cabría añadir que el precepto constitucional tampoco se refiere a los tributos. No obstante, «[...] la subvención, considerada en abstracto y desligada de cualquier campo específico, no se incardina en ninguna materia o sector determinado, sino que es una técnica administrativa de fomento, esto es, una forma de actividad a la que puede acudir cualquier Administración pública. Esta forma de actividad propia de cualquier Administración pública puede requerir, por sus peculiaridades [...], una regulación singular común tanto de su iter procedimental como de otros aspectos (requisitos de validez, de eficacia...) que, de acuerdo con la doctrina constitucional, se incardinan en el concepto de procedimiento administrativo común; regulación singular que no ofrece la actual configuración normativa del procedimiento administrativo recogida en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, puesto que esta Ley no atiende ni da respuesta a los elementos y cuestiones diferenciadas que presenta este tipo de actuación jurídica de las Administraciones públicas». La consecuencia que de esta consideración cabe extraer es, a nuestro juicio, que la competencia en materia de procedimientos tributarios no puede desligarse de la competencia en materia de procedimiento administrativo común que establece el precepto constitucional y, por tanto, no puede reconducirse a otros títulos competenciales relativos a la Hacienda Pública dada su pertenencia al tronco común representado por el procedimiento administrativo.

Continuando con el análisis de los elementos de juicio que aporta esta doctrina constitucional, cabría entender que nuestro ordenamiento no deja espacio para la inserción, entre la norma estatal y las autonómicas, de una regulación igualmente «general o abstracta», en este caso, de los procedimientos tributarios. En otras palabras, podría interpretarse que la distribución de competencias no permite la regulación por parte de las CCAA de procedimientos singulares, esto es, los relativos a una forma de actividad, en este caso la aplicación de los tributos, respetando la legislación estatal de procedimiento común singular. La propia jurisprudencia constitucional despeja, a nuestro juicio, esta duda. En este sentido cabe citar la STC 166/2014 al señalar que el Tribunal «ha descartado que la actividad subvencional sea una «materia» que permita a las Comunidades Autónomas la regulación *entera* del procedimiento administrativo necesario para tramitarlas (por todas, STC 130/2013, FJ 8 sobre la Ley General de Subvenciones)». En consecuencia, si mediante los procedimientos de aplicación de los tributos se ejerce una potestad administrativa o, en los términos que utiliza el TC, una forma o tipo de actividad administrativa, y no se discute la competencia autonómica para aplicar sus propios tributos, podemos concluir que el respeto a la competencia estatal en materia de procedimiento no impide la aprobación de una regulación autonómica general o abstracta, sino la sujeción de la misma a la norma estatal dictada al amparo de la competencia en materia de procedimiento administrativo común. Puede entenderse que el límite a la regulación autonómica viene representado por la regulación *entera o completa* del procedimiento tributario por concurrir también la competencia exclusiva del Estado. Por ello, cabe considerar que los preceptos estatutarios, como es el caso del artículo 159 del Estatuto de Autonomía de Cataluña relativo a la competencia autonómica en materia de procedimiento administrativo, brindan base suficiente para habilitar competencialmente a las CCAA para aprobar sus propias leyes tributarias generales en el marco de relaciones que derivan del artículo 149.1.18.^a de la CE.²²

Expuesta la posición adoptada, no queremos finalizar este apartado sin poner de manifiesto la dificultad que puede hallar la aprobación de leyes autonómicas, dado que puede pensarse que la LGT, a través de la invocación de cuatro títulos competenciales, se ha configurado no solo con una actitud «defensiva» ante las CCAA, sino también como una «ley de máximos»²³ de evidentes efectos uniformizadores en la regulación de la materia. Ya hemos señalado que no es objeto de este trabajo identificar los contenidos de la LGT subsumibles en cada título competencial;²⁴ no obstante, no podemos dejar de señalar que en el proceso de aprobación de la ley que, según el Consejo de Estado²⁵ tiene un «carácter excesivamente reglamentario»,

22 Este precepto tiene su antecedente en el artículo 9.3 del EAC de 1979 y del mismo podría hacerse una interpretación estricta en el sentido de que vincula la regulación procedimental a la competencia de la Generalitat por razón de la materia sustantiva de que se trate. No es esta, sin embargo, la única proyección que presenta el precepto. Ello es debido a que de forma indubitada ha servido de base, dentro del marco derivado del artículo 149.1.18.^a, para habilitar a la Generalitat para la aprobación de sus propias leyes de procedimiento administrativo. Estas leyes son, inicialmente la Ley 13/1989, de 14 de diciembre, derogada casi en su integridad, por la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de Régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones públicas de Cataluña. En este sentido, entendemos que son trasladables a las relaciones entre Ley General Tributaria y leyes generales que en esta materia puedan aprobar las CCAA, las consideraciones que formulan González Pérez y González Navarro al señalar «no hay inconveniente en admitir que una Comunidad Autónoma puede dictar su propia ley de procedimiento administrativo siquiera sea dentro del marco constitucional». Y ello porque «el Estado y la Comunidad Autónoma tienen competencias concurrentes en la materia procedimiento administrativo [...] De manera que hay que admitir que las Comunidades Autónomas pueden dictar su propia ley del procedimiento administrativo en el marco, naturalmente, de la ley básica estatal» (González Pérez, Jesús; González Navarro, Francisco. *Comentarios a la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común* (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Madrid: Thomson-Civitas, p. 114 y ss). Hasta el momento, la única Comunidad Autónoma que ha aprobado su propia ley tributaria, más allá de las disposiciones contenidas en las respectivas leyes de finanzas y las normas relativas a los tributos cedidos, ha sido la de Canarias mediante la ley 9/2006, de 11 de diciembre, en cuyo preámbulo se indica que a través de la misma se establecen «diversas especialidades sustantivas y procedimentales de su régimen tributario privativo con respeto a la normativa estatal recogida en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

23 En expresión de Soler Roch, «Las prestaciones accesorias...», ob. cit., p. 395.

24 La Comisión 2001 puso de manifiesto, en materia de aplicación de los tributos y revisión de actos tributarios, la conveniencia de incorporar «únicamente, determinados preceptos básicos que recojan las garantías del ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución —ajustándose a la LRJ-PAC— y reconociendo la competencia autonómica para dictar regulaciones propias. En consecuencia, la LGT se limitaría a desarrollar los distintos procedimientos que utiliza el Estado, los cuales también serían aplicados por las CC.AA en los términos de la Ley de cesión, y supletoriamente en todas las materias que no tengan una regulación propia. Sobre la base de la necesidad de garantizar un tratamiento común, la propuesta disposición adicional de la LGT podría declarar básicos los plazos máximos de duración de los procedimientos y los efectos de su incumplimiento; el derecho a no aportar dos veces el mismo documento; o cuestiones específicamente tributarias, que no están reguladas en la LRJ-PAC, como el derecho a solicitar que las actuaciones tengan alcance general y los supuestos de terminación convencional».

25 Dictamen 1403/2003, de 22 de mayo.

debieran haberse ponderado con mayor rigor las ventajas y los inconvenientes de esta forma de proceder, pues la LGT se inserta en un contexto en el cual «la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas y el Estado» se ha convertido en un principio que preside el ejercicio de sus competencias relativas a la actividad financiera, según establece el art. 2.1.d de la LOFCA. Desde esta perspectiva, entiendo que ni las finalidades a las que responde la reserva de competencias exclusivas al Estado, ni los principios con arreglo a los cuales las CCAA han de ejercer su autonomía financiera (art. 156 CE) se verían afectados si se admitiera con naturalidad un ámbito de actuación en este campo a las CCAA que les permitiera dotarse de un marco normativo general adaptado a las especificidades del conjunto de sus tributos propios en aras de una mayor eficacia en la actuación administrativa, sin verse constreñidas a aplicar unos procedimientos concebidos y regulados pensando en los tributos del Estado y en la propia organización de la Administración Tributaria estatal.

3 Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas

Como es sabido, el artículo 19 de la LOFCA contempla la posibilidad de que las CCAA asuman competencias normativas, en los términos que establezca la ley que regula la cesión de tributos, en materias procedimentales. Concretamente, en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados podrán regular «la gestión» de estos tributos. En el ámbito de los tributos sobre el juego, la competencia se extiende a la regulación de la «aplicación de los tributos».

La atribución de competencias normativas en este ámbito debe coherer con el contenido del artículo 27 de la LSF que establece «1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

La interpretación de estos preceptos debe hacerse de forma que salve la aparente contradicción existente entre los mismos, pues parece claro que la voluntad del legislador, al delimitar el ámbito de atribuciones de las CCAA en este ámbito, es dar entrada a un margen de regulación propio por parte de las CCAA. Ello se pone de manifiesto en el artículo 53 de la LSF establecer que «Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 46, excepto la letra b) del punto 1, a 52, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado».

En esta tesitura, la doctrina que se ha ocupado de la cuestión reconduce el ámbito dentro del cual las CCAA pueden ejercer el poder normativo atribuido por el Estado²⁶ a las normas de gestión que establecen las normas estatales reguladoras de dichos tributos.²⁷ Consideramos que no cabe duda de que esta es una opción que hubiese podido seguir el legislador del bloque de la constitucionalidad que regula la cesión de tributos, puesto que, tratándose de tributos cedidos, el título competencial que entra en juego es la Hacienda General y, en consecuencia, el legislador no se halla condicionado por otros títulos competenciales que inciden en los procedimientos tributarios, a diferencia de lo que se ha expuesto en relación con los tributos propios de las CCAA. No obstante, consideramos que no ha sido esta la opción seguida por el legislador. Y ello porque

26 Como explicita el artículo 45 de la LSF, la titularidad de competencias normativas en materia de tributos cedidos corresponde al Estado, por ello la atribución de competencias normativas a las CCAA tiene por base el artículo 149.1.14.ª de la CE. En consecuencia, según ha declarado el TC en sentencia 161/2012 (FJ 3): «[...] una extralimitación en el ámbito de cesión de tributos supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE)».

27 En este sentido se pronuncia ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. «Notas sobre la aplicación de la nueva Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas». *Asamblea: Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid*, núm. 9 (2003), p. 39. Asimismo, CORDERO GONZÁLEZ, Eva María.; MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo. «La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas». *Quincena Fiscal*, núm. 13 (2012), p. 16.

entendemos que el ámbito de atribuciones que corresponde a las CCAA en la aplicación de los tributos debe concretarse partiendo no de la normativa estatal que regula estos aspectos, que tendrá carácter supletorio, sino del análisis de las competencias delegadas en materia de aplicación de los tributos.

El artículo 55 de la LCSF determina las actuaciones que, dentro de la gestión tributaria, corresponden a las CCAA; concretamente, estas comprenden: «a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado; b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias; c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias; d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento; e) La aprobación de modelos de declaración» y «En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos».

Si comparamos el contenido de este precepto con los que delimitan el alcance de la delegación de competencias en materia de recaudación (art. 56) y de inspección (art. 58), se observa una diferencia de gran importancia, pues tanto en relación con una como con otra función administrativa se indica expresamente que las CCAA deberán aplicar la normativa del Estado.²⁸ El legislador, pues, no indica que las CCAA, en las actuaciones que se incluyen dentro de la gestión, deban aplicar la normativa estatal. Ello pone de manifiesto, a nuestro juicio, que el legislador en las materias incluidas dentro de la gestión de los tributos no ha querido limitar la competencia de las CCAA a la aprobación de normas «homólogas» a las que se incluyen en las leyes y reglamentos de los impuestos cuya gestión se cede. Si así fuera, hubiera bastado con delimitar la competencia administrativa por referencia a los aspectos de procedimiento que se contienen en la normativa estatal reguladora de cada tributo cedido. Al no hacerlo así, se amplía notablemente el campo de actuación de la normativa autonómica en la materia.

Esta interpretación permite, además, superar la aparente contradicción entre el artículo 27 de la LSF y la atribución de competencias normativas en materia de gestión a las CCAA. Este precepto, y concretamente el inciso «se regirán», adquiere un nuevo significado, pues esta expresión debe interpretarse no aisladamente como una declaración de aplicación íntegra de la LGT, sino como una declaración general de aplicabilidad de la LGT como norma que puede regir las actuaciones comprendidas dentro de la aplicación de los tributos, pero «en los términos» que establece la misma LSF, como el propio artículo 27 señala.

Ello no puede significar, a nuestro juicio, un desplazamiento total de la LGT, pero su ámbito de aplicación deberá ser delimitado atendiendo a los límites, explícitos o implícitos, impuestos al legislador autonómico. A este criterio parece apuntar la STC 161/2012, de 20 de septiembre. En ella se declara inconstitucional la regulación de la comprobación de valores efectuada por una CCAA. Cabe señalar que el TC dice que «[...] en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos [...]» (FJ 6). En el supuesto enjuiciado, se trata de una norma reguladora de la comprobación de valores que se considera que se aparta de la LSF, porque en esta materia la norma autonómica, por expresa dicción de la LSF, ha de seguir «los mismos criterios que el Estado». El canon de enjuiciamiento que aplica el TC parte de esta limitación expresa para verificar si la norma autonómica «modifica sustancialmente un medio (de comprobación) existente» y más concretamente si esta «desvirtúa [...] los criterios estatales [...]».

Como hemos visto, en otros aspectos de la gestión no se establece dicho límite expreso en uso de la competencia exclusiva que deriva de la competencia estatal en materia de Hacienda General. En estos consideramos que existen razones jurídicas suficientes para pensar que quizá el legislador, al dictar la LSF, ha querido dar entrada a la LGT en esta materia con el alcance que se deriva del artículo 1 de la LGT. En otros términos, ha

²⁸ En materia de recaudación, el artículo 56.3 de la LSF establece: «3. En lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado». Respecto de la inspección, el artículo 58.1 dispone: «Respecto de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado».

ponderado la relevancia de las normas relativas a la gestión tributaria, a la inspección y a la recaudación y ha considerado y explicitado que el artículo 149.1.14.^a exige que, en las dos últimas materias, la norma estatal cubra toda la regulación. Por el contrario, en relación con la gestión puede interpretarse que el legislador no ha considerado necesaria la aplicación íntegra de la normativa estatal.

Llegados a este punto, se hace difícil concretar hasta dónde puede llegar la normativa autonómica. El criterio aplicable es, a nuestro juicio, el que deriva de la consideración diferenciada de los títulos competenciales Hacienda General y procedimiento administrativo común, si bien este último referido a los procedimientos de naturaleza tributaria. La entrada en juego de este último título deriva no de la consideración de los procedimientos tributarios como una materia concurrente entre Estado y CCAA en el ámbito de sus respectivas materias propias, como hemos visto que sucede en relación con los tributos propios, sino del hecho de que el Estado, al regular la gestión de los tributos cedidos y no indicar la normativa aplicable a la misma, no puede dejar de ejercer su competencia general en la materia; competencia que hemos fundamentado en el artículo 149.1.18.^a, al tratar de los tributos propios, y de la que pensamos que con las mismas consideraciones debe proyectarse en materia de tributos cedidos. Nótese que no estamos equiparando las competencias del Estado y las de las CCAA en esta materia por ostentar la misma posición competencial. En el caso de los tributos cedidos, insistimos, es el propio legislador estatal quien, al no establecer la aplicación de toda su normativa sobre unos tributos de los cuales es titular en virtud de su competencia en materia de Hacienda General, pasa a ejercer la competencia específica en materia de procedimiento administrativo común plasmada en la LGT.

En este contexto no es de extrañar que algunas CCAA hayan introducido, en la regulación de los tributos cedidos, fórmulas de terminación convencional de los procedimientos de gestión no recogidas en la LGT. Nos referimos a las «propuestas de liquidación con acuerdo» establecidas por la legislación de las CCAA de Aragón y de Extremadura,²⁹ en el ámbito de los tributos cedidos, y que contemplan el acuerdo dentro de los procedimientos de comprobación limitada que no se hallan recogidos en la LGT, pues esta norma únicamente prevé las actas con acuerdo dentro del procedimiento de inspección.

29 El artículo 215.1 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos establece «1. En los procedimientos de comprobación limitada, cuando para la elaboración de la propuesta de regularización sea preciso realizar valoraciones relevantes para la obligación tributaria que no puedan determinarse o cuantificarse de manera cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha valoración mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo...». La misma regulación se contiene en el artículo 24 de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.